

**Sirküler Tarihi : 27/11/2023**

**Sirküler No : 2023 /139**

## **İHRACAT VE ÜRETİMDEN ELDE EDİLEN GELİRLERE KURUMLAR VERGİSİNİN İNDİRİMLİ UYGULANMASI**

### **Öz**

7456 sayılı Kanun ile 1 Ekim 2023 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerde geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı ciddi şekilde artırılarak %25'e yükseltilmiş bunun yanında 2022 yılından beridir yürürlükte olan ihracat ve üretim kazançlarındaki 1 puanlık vergi indirimi de ihracat kazançları için 5 puana yükseltilmiştir.

### **1. GİRİŞ**

7061 sayılı Kanunla KVK'ye eklenen geçici 10'uncu madde ile kurumların 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemindeki vergi oranları %22 olarak belirlenmiştir. Akabinde, 7316 sayılı Kanun ile 2021 hesap dönemi için %25, 2022 hesap dönemi için de %23 kurumlar vergisi oranının uygulanması öngörülmüştür.

2022 yılında yapılan düzenlemeyle, ihracat ve üretimden kaynaklanan kazançlara kurumlar vergisinin 1 puan indirimli olarak uygulanmasına geçilmiş, 2023 yılının Temmuz ayında yapılan düzenlemeyle de, bu defa kurumlar vergisi oranı %25'e çıkarılırken ihracat kazançları için kurumlar vergisi indirim oranı da %5 olarak yeniden belirlenmiştir. 2023 yılının Temmuz ayında yapılan bu değişikliklerin 1 Ekim 2023 tarihinden itibaren verilen beyannamelerde uygulanması öngörülmüştür.

Mevcut durumda, normal hesap dönemine sahip kurumlar için verilecek 2023/3 dönemi geçici vergi beyannamesi ile 2023 kurumlar vergisi beyannamesinde, kurumlar vergisi oranı %25 olacak ancak vergi oranlarında başkaca bir indirim olmadığı varsayımıyla, üretimden kaynaklanan kazançlar için bu oran %24 ve ihracattan kaynaklanan kazançlar için de %20 olarak uygulanacaktır.

## 2. İHRACAT VE ÜRETİMDEN ELDE EDİLEN GELİRLERE KURUMLAR VERGİSİNİN İNDİRİMLİ UYGULANMASI

### 2.1. İndirimli Vergi Oranı Uygulanacak Olan Matrahın Hesaplanması:

#### **İhracattan Kaynaklanan Kazançlara İndirimli Oran Uygulanması**

- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç ile serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara indirim uygulanabilecektir.
- Hizmet ihracatından elde edilen kazançlar için de kurumlar vergisi indirimli olarak uygulanabilecektir.
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar için de ihracat kazançları kapsamında kurumlar vergisi indirimli olarak uygulanabilecektir.
- Kurumların ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.
- İndirim uygulanacak matrah tutarı ihracattan elde edilen kazancı ve dönem safi kurum kazancını aşmayacaktır.

#### **Üretimden Kaynaklanan Kazançlara İndirimli Oran Uygulanması**

- Kurumların üretimden kaynaklanan kazançları nedeniyle kurumlar vergisini indirimli olarak uygulayabilmeleri için sanayi sicil belgesini haiz olmaları gerekmektedir.
- Birden fazla konuda üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar (varsa üretimden doğan zararlarla) bir bütün olarak değerlendirilecektir.
- Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim ve benzeri hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlara da kurumlar vergisi indirimli uygulanabilecektir.
- Üretim faaliyeti yanı sıra diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların bulunması halinde, indirimli matrah; üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.
- İndirim uygulanacak matrah tutarı ihracattan elde edilen kazancı ve dönem safi kurum kazancını aşmayacaktır.

**2.1.1. İhracat veya Üretim Kazancının Hem Ticari Bilanço Karından Hem de Matrahtan Düşük Olduğu, Ticari Bilanço Karının da Matrahtan Düşük Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 1.200.000 TL

Ticari Bilanço Karı: 2.000.000 TL

KKEG: 400.000 TL

KV Matrahı: 2.400.000 TL

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = Matrah x İhracat-Üretim Kazancı/Ticari Bilanço Karı

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = 2.400.000 x 1.200.000 / 2.000.000 = 1.440.000

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah, kazanç tutarından fazla olamayacağından 1.200.000 TL olarak uygulanacaktır.

**2.1.2. İhracat veya Üretim Kazancının Hem Ticari Bilanço Karından Hem de Matrahtan Düşük Olduğu, Matrahın da Ticari Bilanço Karından Daha Düşük Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 5.000.000 TL

Ticari Bilanço Karı: 50.000.000 TL

İstisna: 10.000.000 TL

KV Matrahı: 40.000.000 TL

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = Matrah x İhracat-Üretim Kazancı/Ticari Bilanço Karı

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = 40.000.000 x 5.000.000 / 5.000.000 = 4.000.000 TL

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah 4.000.000 TL

**2.1.3. İhracat veya Üretim Kazancının Ticari Bilanço Karından Daha Yüksek Ancak Matrahtan Daha Düşük Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 600.000 TL

Ticari Bilanço Karı: 500.000 TL

KKEG: 300.000 TL

KV Matrahı: 800.000 TL

İndirimli KV Uygulanacak Matrah 600.000 TL

**2.1.4. İhracat veya Üretim Kazancının Matrahtan Daha Yüksek ve Ticari Bilanço Karından Daha Düşük Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 1.400.000 TL

Ticari Bilanço Karı: 2.000.000 TL

İstisna: 700.000 TL

KV Matrahı: 1.300.000 TL

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = Matrah x İhracat-Üretim Kazancı/Ticari Bilanço Karı

İndirimli KV Uygulanacak Matrah = 1.300.000 x 1.400.000 / 2.000.000 = 910.000 TL

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah 910.000 TL

### **2.1.5. İhracat veya Üretim Kazancının Ticari Bilanço Karından ve Matrahtan Daha Yüksek ve Ticari Bilanço Karının da Matrahtan Daha Yüksek Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 1.000.000 TL  
Ticari Bilanço Karı: 950.000 TL  
Geçmiş Yıl Zararı: 750.000 TL  
KV Matrahı: 200.000 TL  
İndirimli KV Uygulanacak Matrah 200.000 TL

### **2.1.6. İhracat veya Üretim Kazancının Ticari Bilanço Karından ve Matrahtan Daha Yüksek ve Matrahın da Ticari Bilanço Karından Daha Yüksek Olduğu Durumda İndirimli Matrahın Hesaplanması**

İhracat/Üretim Kazancı: 1.000.000 TL  
Ticari Bilanço Karı: 950.000 TL  
KKEG: 750.000 TL  
KV Matrahı: 1.700.000 TL  
İndirimli KV Uygulanacak Matrah 1.000.000 TL

## **3. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI**

7456 sayılı Kanun ile ihracat kazancı için 5 puan indirim öngörülmüşken, üretim kazancı için herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

7456 sayılı Kanun öncesine göre düzenlenmiş bulunan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümü halen söz konusu kazançların üretim kazancı olarak beyan edilmesine yönelik hükümler barındırmaktadır. Uygulamada tereddüt yaşanmaması adına, Tebliğ'in ilgili bölümünün de güncellenmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz.

## **4. 7456 SAYILI KANUN SONRASINDA ARACILI İHRACATTA KURUMLAR VERGİSİ İNDİRİMİ UYGULAMASI:**

Firmaların ürettikleri ürünleri doğrudan ihraç etmek yerine başka bir firmayı aracı kılmak suretiyle ihraç etmeleri aracılı ihracat olarak tanımlanmaktadır ve genellikle “ihraç kayıtlı” satış olarak kendini göstermektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca, üreticiler tarafından ihracatçıya yapılan mal teslimlerinde KDV ödenmeyecek ve ihracatın belirli şartlar dahilinde gerçekleşmesi durumunda da, üreticiye ödenmeyen KDV terkin edilecektir.

Tecil-terkin uygulaması olarak da adlandırılan sistem, ihracatçılar açısından KDV yüküne katlanılmaması, üreticiler açısından da KDV iadesi sürecinin daha kolay yürütülmesini sağlamakta ve bu nedenle tercih edilmektedir. 7456 sayılı Kanun sonrası, tecil-terkin sisteminde ana unsur olan üreticilerin 1 puan indirimden yararlanması ancak aracı ihracatçı konumunda olan ihracatçının ise 5 puanlık indirimden yararlanması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda, ihraç kayıtlı satışların da ihracat indirimi kapsamına alınarak 5 puanlık indirimin üreticilerde bırakılması şeklinde bir düzenleme yapılmasının sistemin mantığına uygun düşeceği değerlendirilmektedir.

